

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 25700C

Inscrit le 30 avril 2009

Audience publique du 29 octobre 2009

Appel formé par Mme, ...

contre

**un jugement du tribunal administratif du 23 mars 2009 (n° 24703 du rôle)
dans un litige l'opposant à une décision du directeur de l'administration des
Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25700C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 30 avril 2009 par Maître Jérôme BACH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame, demeurant à L-..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 23 mars 2009, ayant rejeté comme non fondé son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mai 2008 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite le 1^{er} août 2003 à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 2000, émis à son égard le 10 juillet 2003 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 22 mai 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Grégoire CHASTE, en remplacement de Maître Jérôme BACH, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 octobre 2009.

Le 10 juillet 2003, le bureau d'imposition Luxembourg X de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit par voie de taxation d'office à l'encontre de Madame des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal relatifs à l'année 2000, Madame ... n'ayant pas antérieurement donné de suites à divers rappels et mises en demeure lui adressés par le

bureau d'imposition, dont notamment une sommation datée du 13 décembre 2001, des décisions datées des 2 janvier 2002, 12 septembre 2002 et 21 janvier 2003 portant à chaque fois fixation d'une astreinte.

Madame ... formula une réclamation contre ces bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal par lettre datée du 29 juillet 2003, tout en joignant à ce même courrier notamment ses déclarations d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal pour l'année 2000.

Après avoir invité de manière infructueuse Madame ... par courrier de mise en état du 15 juin 2005 à fournir diverses précisions quant à la méthode de comptabilisation de ses recettes et dépenses d'exploitation, quant à son activité et quant à l'affectation de divers biens immobiliers et mobiliers, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », par décision du 5 mai 2008 (n° C 12563 du rôle), déclara la réclamation recevable, mais non fondée aux motifs essentiels suivants :

« Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposée par voie de taxation ; (...)

Considérant que l'instruction du dossier a révélé que la réclamante n'ayant réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à remettre les déclarations pour l'impôt sur le revenu et pour l'impôt commercial communal de l'année en cause, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO encore qu'il avait suspendu son action jusqu'au mois de juillet 2003, après avoir reçu, en date du 17 février 2003, une demande de la part du bureau comptable de la réclamante pour se voir accorder un « délai supplémentaire maximum jusqu'au 10 mars 2003 pour la remise des déclarations pour l'impôt sur le revenu et pour l'impôt commercial communal des années 2000 et 2001 » ;

Considérant, qu'en l'espèce la réclamante a déposé les déclarations litigieuses ensemble avec la présente requête; que dès lors, l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé ;

Considérant également que le directeur des contributions avait invité la réclamante à fournir, entre autres, des précisions quant à la méthode de comptabilisation des recettes et des dépenses d'exploitation et à décrire en détail l'activité exercée pour compte de la maison "Christie's" ainsi que le mécanisme de détermination et le mode d'attribution des recettes et à présenter le détail des comptabilisations des recettes et d'en indiquer, le cas échéant, le taux de la taxe sur la valeur ajoutée, à fournir les totaux des kilométrages parcourus en voiture par année d'imposition ainsi que ceux parcourus en course privée et de faire savoir sur quels documents reposent ces chiffres ;

Considérant que la réclamante ne s'est prononcée, à ce jour, sur aucun des points, sur lesquels le directeur lui avait demandé des explications ou des détails ;

Considérant qu'aux termes de l'article 45 L.I.R sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise alors qu'en vertu de l'article 12 L.I.R. les dépenses de train de vie du contribuable ne sont pas déductibles ; toutefois pour être déductibles il faut pouvoir documenter leur existence par des moyens probants ;

Considérant que les frais concernant les déplacements sont en principe déductibles, sous réserve de la présentation d'éléments de preuve établissant leur relation avec les revenus professionnels ; qu'un carnet de bord dûment tenu est susceptible de constituer un tel élément et permet une séparation nette, aisément et objectivement contrôlable entre déplacements privés et professionnels ; qu'il permet, de plus, de distinguer entre les déplacements professionnels entre le domicile et le lieu de travail et les autres déplacements professionnels ;

Considérant qu'aux termes de l'article 12 L.I.R. certaines dépenses sont expressément exclues de la déduction; que si le catalogue de l'article 12 L.I.R. a surtout la valeur d'une mise au point en clarifiant le régime des dépenses faites dans l'intérêt du ménage, des libéralités, des amendes et de certains impôts, la deuxième phrase de l'article 12 (1) L.I.R. tranche les conflits de qualification en englobant purement et simplement dans une catégorie de dépenses non déductibles toutes les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ;

qu'il en résulte que, si une dépense répond à cette définition, elle n'est pas déductible, quelle que soit par ailleurs l'utilité qu'elle peut avoir pour la profession du contribuable; qu'il est prohibé, en particulier, de ventiler le montant de la dépense en une part privée et une part professionnelle en vue d'une qualification séparée, le législateur ayant précisément voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une telle ventilation; que ce n'est donc qu'à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres à chaque espèce qu'il admet une ventilation, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier ;

Considérant que les frais relatifs aux contacts avec les clients sont en principe déductibles, sous réserve de leur relation professionnelle rendue crédible ;

Considérant qu'en l'espèce, le doute et l'incertitude continuent cependant d'exister non seulement en ce qui concerne les recettes et la méthode de leur comptabilisation (total déclaré: 5.176.294 francs) mais également quant aux montants déclarés pour différents postes de frais (total 4.019.139 francs), dont la part privée n'a pas été élucidée et dont le directeur des contributions avait demandé clarification à la réclamante ;

que la réclamante n'a pas établi à suffisance de preuve qu'elle a supporté les dépenses ci-après dans un intérêt uniquement professionnel ;

| | |
|--|-----------------------|
| <i>Cleaning</i> | <i>100.525 francs</i> |
| <i>entretien et matériel de bureau</i> | <i>93.525 francs</i> |
| <i>entretien jardin</i> | <i>54.018 francs</i> |
| <i>frais de représentation</i> | <i>60.163 francs</i> |
| <i>Intérêts</i> | <i>208.911 francs</i> |
| <i>carburant au Luxembourg</i> | <i>132.645 francs</i> |
| <i>carburant à l'étranger</i> | <i>22.196 francs</i> |
| <i>location de voitures</i> | <i>326.726 francs</i> |
| <i>représentation, réceptions, expositions</i> | <i>73.448 francs</i> |

| | |
|---------------------------------|------------------------|
| <i>restaurants à l'étranger</i> | <i>68.707 francs</i> |
| <i>restaurants à Luxembourg</i> | <i>219.858 francs</i> |
| <i>restaurant cercle ...</i> | <i>51.625 francs</i> |
| <i>Téléphone</i> | <i>159.030 francs</i> |
| <i>téléphone mobile</i> | <i>228.414 francs</i> |
| <i>téléphone exchange lease</i> | <i>35.907 francs</i> |
| <i>téléphone GTS</i> | <i>79.802 francs</i> |
| <i>voyage et déplacements</i> | <i>202.512 francs</i> |
| <i>carte membre Cercle ...</i> | <i>10.000 francs ;</i> |

Considérant que dès lors, en présence d'une part importante de frais non déductibles dont le montant n'a pas pu être établi avec toute la précision, la réclamante n'ayant corroboré ses assertions d'aucune façon, il y a lieu de confirmer la taxation effectuée par le bureau d'imposition ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n° 5742; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446; du 8.12.1970, n° 6042; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée (...) ».

Par requête déposée le 7 août 2008, Madame ... saisit le tribunal administratif d'un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale du 5 mai 2008.

A travers un jugement du 23 mars 2009 (n° 24703 du rôle), le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme n'étant pas fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 30 avril 2009, Madame ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 23 mars 2009.

A l'appui de son appel, Madame ... fait valoir que la taxation d'office de revenus ne saurait constituer une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition et que le directeur n'aurait pas réexaminé son dossier au regard des pièces par elle soumises malgré l'obligation à sa charge de procéder d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et de l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. Ainsi, le directeur se serait contenté à tort de vérifier le principe du recours à la taxation d'office sans procéder à l'examen de sa déclaration fiscale et des pièces qu'elle avait pourtant versées à l'appui de sa réclamation en se retranchant derrière l'affirmation que le contribuable devrait s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation d'office.

A titre subsidiaire, l'appelante affirme que tant le bureau d'imposition que le directeur auraient méconnu la finalité de la taxation d'office de se rapprocher le plus possible des

bases d'imposition réelles sous la seule réserve d'une marge d'incertitude. En effet, en refusant de prendre en compte les dépenses causées uniquement par son entreprise, la taxation d'office reviendrait à assimiler son chiffre d'affaires au bénéfice imposable auprès de la réalité économique de ces dépenses et n'aurait pas respecté les limites de la marge de sécurité admissible.

Le délégué du gouvernement rappelle que pour qu'une dépense puisse être prise en considération, il faudrait que non seulement son existence, mais en outre sa relation économique avec la catégorie de revenus en cause soit établie. Il se prévaut du défaut par l'appelante d'avoir fourni au directeur, suite à sa demande afférente, des précisions quant à son activité, à la méthode de comptabilisation des recettes et dépenses d'exploitation et à l'affectation de certains biens immobiliers et mobiliers pour considérer que, dans ces conditions, le directeur n'aurait pu que confirmer la taxation opérée par le bureau d'imposition. Il se rallie pour le surplus aux motifs développés dans le jugement entrepris.

Liminairement, il y a lieu de préciser en fait qu'il résulte des éléments en cause que l'appelante exerçait depuis l'année 1987 l'activité indépendante d'agent commercial pour le Luxembourg pour compte de la société ... en vue de collecter des objets d'art à présenter dans les différentes salles de ventes de cette société et que la taxation de revenus porte essentiellement sur les recettes et les dépenses relatives à cette activité.

En droit, la Cour a déjà retenu que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 de la loi générale des impôts, dite « Abgabenordnung » (AO), le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible, la taxation n'étant en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents. La décision à prendre sur une réclamation ne constitue pas une faculté pour le directeur, mais une obligation et le droit conféré au contribuable de saisir le tribunal administratif en cas de silence n'a d'autre but et effet que de lui permettre de sortir du blocage dans lequel il se trouve, du fait du silence du directeur, en vue de parvenir à une imposition définitive. S'il est bien vrai que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, ceci signifie seulement que dès lors qu'il ressort des circonstances de l'affaire que les résultats des taxations sont vraisemblables, les critiques dirigées contre ces mesures ne sont pas fondées, et non que le contribuable qui s'estime surtaxé ne puisse pas bénéficier du droit de réclamation contre un bulletin auquel il reproche un résultat contraire aux vraisemblances ou dont il prouve le caractère erroné. Au contraire, dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt (cf. notamment Cour adm. 19 février 2009, n° 24907C).

En l'espèce, la Cour est amenée à constater, contrairement à l'assertion y relative de l'appelante, le directeur ne s'est pas limité à confirmer le principe du recours par le bureau d'imposition à la taxation d'office, mais qu'il a procédé, conformément aux principes ci-avant dégagés, à un examen de la réclamation de l'appelante et des éléments soumis à son appui, ainsi qu'en témoigne le courrier directorial du 15 juin 2005 à travers lequel il a demandé les précisions complémentaires susvisées.

Or, ce n'est que face à l'absence de prise de position afférente de la part de l'appelante que le directeur, confronté à plusieurs lacunes essentielles par rapport à une

détermination suffisamment précise des bases d'imposition, a été amené à confirmer le recours à la taxation d'office.

En effet, en premier lieu, force est de constater que l'appelante a relevé à plusieurs niveaux de la procédure qu'elle avait bénéficié durant l'année d'imposition en cause de remboursements de frais de la part de la société Or, un remboursement de frais par autrui fait obstacle à une déduction de ces mêmes frais en tant que dépenses d'exploitation faute d'un appauvrissement effectif, sauf l'hypothèse d'une inclusion des remboursements dans les recettes imposables. L'appelante est néanmoins restée entièrement en défaut d'apporter des précisions sur l'étendue des remboursements de la part de la société ... par rapport à l'ensemble de ces frais et sur le traitement comptable desdits frais et remboursements.

En second lieu, il y a lieu de rappeler que dans le cadre d'une réclamation contre une taxation d'office pour défaut de déclaration d'impôt, la charge de la preuve de la réalité et de la relation économique de frais engagés avec l'activité imposable afin de démontrer que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt incombe entièrement au contribuable (cf. notamment Cour adm. 19 février 2009, n° 24907C, précité). Cependant, même suite à la demande afférente par le directeur à travers son courrier du 15 juin 2005, l'appelante est restée en défaut d'établir qu'elle a effectivement engagé les frais énumérés dans la décision directoriale litigieuse et que ceux-ci ne s'analysent pas en des dépenses privées, qualité qui ne saurait être exclue eu égard à la nature de ces dépenses, mais en des frais liés économiquement avec son activité d'agent commercial pour la société

Plus loin, la Cour est amenée à constater que l'appelante n'a pas apporté devant le tribunal administratif des précisions et preuves supplémentaires concernant ces deux lacunes essentielles de sa réclamation.

Dans ces conditions, c'est à juste titre que le tribunal a rappelé que conformément à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable. Le tribunal a ensuite valablement constaté que l'actuelle appelante se borne à affirmer le caractère professionnel des frais dont elle sollicite la prise en compte, en fournissant des explications qui, en substance, se limitent à leur tour à affirmer le caractère des frais exposés sur base, mais sans verser aucun document attestant de la réalité des frais allégués et permettant de dégager en tout ou en partie la nature professionnelle des dépenses alléguées ou de procéder à une ventilation entre la part privée et la part professionnelle des dépenses alléguées. Il a de même refusé à juste titre un caractère probant à la pièce versée en cause, intitulée « *Luxembourg office costs year 2000* », en ce qu'elle provenait manifestement de la demanderesse elle-même, qu'elle n'établissait ni la réalité des montants y mentionnés, ni la réalité de la dépense, ni enfin leur caractère professionnel. Par voie de conséquence, le tribunal a justement conclu, sur base des éléments lui soumis, que les motifs de refus directoriaux n'ont pas été utilement combattus et que le recours laissait d'être justifié.

Or, en instance d'appel, Madame ... réitère en substance la même argumentation et se fonde sur les mêmes pièces sans soumettre à la Cour un quelconque élément concret supplémentaire qui serait de nature à infirmer les conclusions valablement dégagées ci-avant par le directeur et le tribunal à partir des mêmes éléments lui soumis.

Il s'ensuit que l'appel est à rejeter comme n'étant pas fondé et que le jugement entrepris du 23 mars 2009 est à confirmer dans toute sa teneur.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 30 avril 2009 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement entrepris du 23 mars 2009,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 octobre 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

MAY

DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative